Frauda “carusel”

Autor: Podaşcă Alin-Răzvan
Îndrumător ştiinţific: Lect. univ. dr. Mihaela Agheniței
Instituția de origine: Universitatea “Dunărea de Jos” Galați

Abstract:

În acest articol discutăm despre notoria fraudă „carusel” (eng: missing trader fraud – MTIC). Fraudatorul importă bunuri care nu erau impozitate cu TVA. Apoi le vinde la un preț ce include şi TVA, însă pe acesta din urmă nu îl mai plăteşte statului. Bunurile circulă de la cumpărător la cumpărător, apoi sunt exportate, de unde şi numele de „carusel”. Această metodă de fraudare păgubeşte statele membre ale Uniunii Europene cu milioane de euro.

După ce prezentăm diferitele metode prin care se poate realiza această fraudă, vom discuta jurisprudența Curții Europene de Justiție şi din Austria, Germania şi Republica Cehia. Jurisprudența Curții Europene de Justiție a consolidat nişte reguli pe care statele membre să le aibă în vedere atunci când soluționează astfel de probleme.

Apoi prezentăm opinii exprimate de diferiți autori şi opiniile înaintate de instituții ale Uniunii Europene, precum Eurojust. În final, ne vom oferi propia părere despre modul cum acest tip de fraudă poate fi combătut.

Cuvinte cheie: *frauda „carusel”, jurisprudență, Uniunea Europeană, finanțe publice, TVA*

Prezentare generală

Evaziunea fiscală poate fi definită ca sustragerea, în întregime sau în parte, de la plata taxelor, impozitelor, sau a oricăror sume datorate bugetului general consolidat. Printre cauzele evaziunii fiscale au fost numite: incoerența și instabilitatea cadrului legislativ, presiunea fiscală[1]. Motivația unei persoane pentru a deveni evazionist are o latură psihologică, socială și economico-materială[2]. Frauda de tip „carusel" reprezintă una din cele mai nocive metode de evaziune fiscală care afectează taxa pe valoare adăugată. Aceasta este „un impozit indirect datorat la bugetul statului"[3], fiind suportat de consumatorul final al unui anumit bun sau al unui anumit serviciu. Conform Comisiei Europene, frauda „carusel" este unul din cele mai răspândite tipuri de fraudă transfrontalieră în materie de TVA și se pare[4] că aduce pierderi între 2% și 4.4% din totalul banilor obținuți din taxe.

Mecanismul primului model[5] al fraudei „carusel" este următorul: operatorul economic din țara de origine facturează fără TVA – întrucât livrările intracomunitare sunt scutite de TVA cu drept de deducere – iar operatorul din țara de destinație va aplica regimul taxării inverse pentru această operațiune – astfel, cel care achiziționează calculează și înregistrează TVA aferentă achizițiilor intracomunitare, conform cotei de impozitare a țării sale, ca TVA colectată și ca TVA deductibilă, fără însă a o plăti cu adevărat. Operatorul economic în cauză dispare fără să înregistreze, să declare și să plătească TVA-ul colectat aferent livrărilor ulterioare efectuate pe piața sa internă – aceste firme mai sunt denumite și „bidon" sau „veriga lipsă", întrucât colectează obligații fiscale privind TVA fără a le mai plăti. Frauda „carusel" presupune un lanț de operațiuni succesive de vânzare-cumpărare transfrontaliere – putând interveni și state din afara Comunități[6] - de un grup de operatori economici care profită de „spațiile de libertate" din legislațiile fiscale ale diferitelor state și de diferențele dintre cotele de impozitare impuse de ele. Acești operatori economici caută o „ieftinire" a bunurilor ce fac obiectul unor astfel de tranzacții, creându-și astfel un avantaj din punct de vedere al prețului de comercializare. Frauda „carusel" are astfel efect și asupra mecanismelor concurențiale ale pieței[7], deoarece firmele de bună-credință devin necompetitive datorită prețurilor reale de piață practicate, în favoarea firmelor evazioniste.

Un model[8] care să descrie această „formă clasică" ar putea fi următorul: firma A din România, înregistrată în scopuri de TVA, dorește să facă o achiziție intracomunitară de la firma B, însă nu în mod direct. Factorii de decizie ai firmei A vor înființa o altă firmă de tip „săgeată", firma C, al cărei asociat unic și administrator să fie un „om de paie", firma C fiind controlată în fapt tot de reprezentanții firmei A. La înființarea firmei C, aceasta se declară plătitoare de TVA prin opțiune, dar declară o cifră anuală sub 100.000 de euro, pentru a putea beneficia de posibilitatea depunerii trimestriale a decontului de TVA. Ulterior, firma C efectuează achizițiile intracomunitare de la firma B, firma C aplicând pentru aceste operațiuni sistemul de taxare inversă. Mărfurile astfel achiziționate sunt ulterior facturate către beneficiarul în fapt al acestora, respectiv firma A. Pentru aceste operațiuni de livrare internă, firma C „colectează" TVA-ul aferent, iar firma A îl va deduce, folosind drept document justificativ facturile întocmite de firma C. Operațiunile acestea au o durată precis determinată, mai exact până la obligația firmei C de a depune

---

[1] M. Rizea, *Politici și strategii de prevenire a evaziunii fiscale în context european*, Universitatea „Lucian Blaga", Sibiu, 2011, pp. 7-8.

[2] *Ibidem.*, p. 7.

[3] *Codul fiscal*, art. 125.

[4] *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committe concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud, COM (2006), apud* M. Tumel, *A Hybrid VAT System in the European Union*, 2007, găsit în: http://www.law.nyu.edu (accesat pe data de 09.04.2016).

[5] A se vedea D. Pătroi, *Formele de manifestare ale fraudei de tip carusel prin raportare și la noile prevederi ale Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 34/2009*, în *Curierul fiscal nr. 5/2009*.

[6] *Idem, Frauda de tip carusel privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor intracomunitare*, în *Curierul fiscal nr. 10/2008*.

[7] *Idem, TVA național vs. internațional. Cazuri și necazuri*, Editura C.H. Beck, București, 2013, p. 149.

[8] D. Pătroi, *Formele de manifestare [...]*, op.cit.

decontul de TVA. Cu puțin timp înainte de împlinirea acestui termen, firma C „dispare", nemaiputând fi astfel identificată ulterior şi fără a înregistra, declara şi plăti TVA-ul colectat ca urmare a livrărilor interne efectuate către firma A. Practic, firma C are ca unic obiectiv furnizarea de documente justificative către firma A, în scopul deducerii TVA-ului de către aceasta din urmă.

Fiecare firmă din lanțul tranzacțiilor va trebui cercetată[9] pentru a se proba comiterea fraudei, comiterea acestuia neprezumându-se, ci trebuind probată prin analiza corelativă a fluxurilor băneşti, a circuitului scriptic al documentelor şi a traseului efectiv al produselor. Indicii ar putea fi:[10]

- corespondența privind termenii de livrare şi plată se derulează, de la bun început, între reprezentanții firmelor A şi B;
- plata contravalorii bunurilor se efectuează direct către firma B de către firma A, „la ordinul" firmei C;
- datele privind mijloacele de transport sau delegații, înscrise pe facturile/avizele de însoțire a mărfii întocmite de firma C către firma A, nu reflectă o stare de fapt reală;
- persoanele împuternicite să efectueze operațiuni în conturile bancare ale firmei C sunt tocmai reprezentanții firmei A, care retrag sumele de bani în numerar, sub diverse explicații: retragere aport, plăți persoane fizice conform borderourilor de achiziție (care conțin date nereale), plata dividendelor, etc.;
- sumele încasate în conturile bancare ale firmei C, de la clientul său, firma A, se „reîntorc" către firma A, direct sau prin intermediul altor firme, în baza unor facturi care nu reflectă operațiuni economice reale.

O a doua metodă este numită[11] cea a autogenerării, care poate fi descrisă ca o perfecționare a primei forme, cea „clasică". Produsele ajung în final de la firma A înapoi la firma B. Efectul cel mai vizibil al acestui mecanism este ieftinirea produselor ce fac obiectul acestor tranzacții. Mecanismul se bazează pe faptul că prețul de livrare al produselor de la firma A către firma B (preț care este scutit de TVA, întrucât reprezintă o livrare intracomunitară) este inferior prețului de vânzare practicat inițial de firma B către firma C. Firma A poate susține acest preț de livrare datorită câştigului din neplata TVA-ului, care îi revine în urma tranzacțiilor anterioare cu firma C.

Se pare că această metoda de fraudare „carusel" este utilizată în comerțul cu fructe şi legume[12]. Un depozit comandă produsele din străinătate prin intermediul altei firme care nu există în acte, fiind creată numai pentru fraudare. Această firmă „butoi" poate importa o paletă cu roşii la un preț de 100 de lei, după care să vândă paleta cu 300 de lei tocmai la „adevăratul" operator economic. Firma „fantomă" va avea la dispoziție 55 de zile să-şi achite taxele şi impozitele, însă între timp ea va dispărea, fiind vândută la persoane fără identitate.

Se poate[13] de asemenea ca între firma C şi firma A să se interpună o firmă D – o firmă „tampon" – înregistrată în scopuri de TVA în statul membru al firmelor A şi C. Aceasta va acționa ca o firmă din palierul transparent al economiei, urmând a-i înregistra, colecta şi achita obligațiile fiscale care îi revin atât din calitatea ei de client al firmei C, cât şi din calitatea de furnizor al firmei A, ca urmare a operațiunilor interne de vânzare-cumpărare pe care le derulează (deşi numai aparent sau scriptic) şi care intră în sfera de aplicare a TVA-ului. Deşi existența unei astfel de firme nu este esențială pentru frauda „carusel", ea îngreunează şi mai mult descoperirea acesteia, mascând tranzacțiile dubioase dintre firmele A şi C. Firma D înregistrează contabil şi evidențiază fiscal (în decontul de TVA) operațiunea de achiziție internă şi cea ulterioară de livrare internă; din acest motiv, nu are obligativitatea completării şi depunerii formularului de declarație recapitulativă.

---

[9] D. Pătroi, *Frauda de tip [...]*, op.cit.
[10] *Ibidem.*
[11] *Ibidem.*
[12] R. Enache, *Cinci moduri prin care evazioniştii păcălesc statul: cele mai populare metode de evaziune cu TVA*, 2012, găsit în: http://www.wall-street.ro. (accesat pe data de 09.04.2016).
[13] D. Pătroi, *Formele de manifestare [...]*, op.cit.

O a treia metodă[14] a acestui tip de fraudă se referă la livrările simulate, efectuate de un agent economic din România, înregistrat în scopuri de TVA, către un agent economic din alt stat membru, înregistrat în scop de TVA în baza legislației specifice a statului membru din care acesta face parte. Firma din România efectuează o livrare intracomunitară, facturează fără TVA, dar ea vinde produsele pe piața internă „la negru". Această metodă se poate realiza fie prin complicitatea partenerului extern (care comunică codul său de TVA), dar şi fără ştiința acestuia (de exemplu, prin procurarea codului de TVA din diverse mijloace). „Livrarea intracomunitară" în cauză va trebui evidențiată de agentul economic din România în decontul de TVA, declarația recapitulativă şi declarația Intrastat, iar datele raportate autorităților publice din România vor fi confruntate ulterior cu cele raportate de partenerul extern autorităților fiscale din țara sa. Însă, în acest interval de timp, agentul economic în cauză va cere rambursarea TVA-ului şi, ulterior, se va „volatiliza" (prin schimbarea sediului social şi prin cesionarea părților sociale către persoane greu de identificat şi care, de regulă, nici nu se mai află în țară la data efectuării verificărilor fiscale). S-a propus[15] reducerea termenului de depunere a declarațiilor recapitulative şi micşorarea termenului privind schimbul reciproc de informații dintre statele membre.

Se mai cunoaşte[16] şi o a patra formă a fraudei „carusel": forma tolerată de imperfecțiunile legislative şi inconsistențele instituționale (din punct de vedere al probațiunii, această formă se află la limita dintre legal şi ilegal). Un agent economic din România, înregistrat în scopuri de TVA, efectuează o achiziție intracomunitară şi declară toate operațiunile în acest sens din punct de vedere absolut legal. Ulterior, înregistrează un adaos comercial infim şi simulează vânzarea *en detail*, prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale. În fapt, produsele respective sunt comercializate pe „piața paralelă" la prețuri mai mari decât cele înregistrate în evidențele contabile, dar situate sub nivelul prețului de piață pentru respectivele produse. În acest caz, prejudiciul se înregistrează atât la nivelul impozitului pe profit, cât şi la nivelul TVA-ului, corespunzător diferenței de preț neînregistrate din punct de vedere contabil şi nedeclarate din punct de vedere fiscal. Un exemplu „clasic" îl constituie achiziția intracomunitară de făină, simulându-se comercializarea acesteia *en detail*, prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale, către persoane fizice, a căror identificare ulterioară nici nu este cerută de vreun text de lege şi nici nu ar fi practic posibilă. În fapt, făina este vândută fără documente justificative, către diverse unități de panificație şi patiserie (care, la rândul lor, vor comercializa produsul finit tot în afara sferei de fiscalizare). De asemenea, metodele de volatilizare a masei impozabile a TVA-ului sunt combinate cu tehnicile de contabilitate creativă, în acest caz credibilitatea informației contabile are de suferit[17].

Comisia Europeană[18] a afirmat că prin reducerea la minimum a fraudei şi a evaziunii fiscale ar putea genera venituri suplimentare în valoare de miliarde de euro pentru bugetele publice din toată Europa.

Soluții în jurisprudența străină

Sistemul TVA în Uniunea Europeană este reglementat de Directiva TVA 2006/112/EC şi de Directiva 2013/42/EU care o amendează pe prima. În spețele[19] *Optigen* (ECJ, 2006) şi *Kittel* (ECJ, 2006a), Curtea Europeană a statuat principiul *bona fide*, pentru protecția agenților economici care nu cunoşteau faptul că tranzacționau într-un „lanț" de agenți economici evazioniști. Într-o soluție din 2010[20] (paragr. 47, ECJ 2010) Curtea Europeană de Justiție a statuat faptul că un evazionist demascat nu mai beneficiază de scutirea pentru TVA datorată livrării intracomunitare. În soluția *Mahagében şi Péter Dávid (ECJ 2012)* s-a

[14] D. Pătroi, *Formele de manifestare [...]*, op.cit.
[15] *Ibidem.*
[16] *Ibidem.*
[17] Pătroi, *Formele de manifestare [...]*, op.cit.
[18] *Combaterea fraudei şi a evaziunii fiscale – Contribuția Comisiei la reuniunea Consiliului European din data de 22 mai 2013*, găsit în: http://ec.europa.eu (accesat pe data de 09.04.2016).
[19] S. Pfeiffer şi P. Semerád, *Missing Trader Fraud in European VAT , Mendelu Working Papers*, în *Business and Economics nr. 41/2013*, p. 4.
[20] *Ibidem.* p. 5.

ajuns la concluzia că lipsirea de scutirea TVA-ului pentru livrări intracomunitare nu poate fi aplicată în cazul unui agent economic de bună-credință (paragr. 47 ECJ 2012) iar un agent economic nu este nevoit să probeze lipsa oricărei fraude din partea sa, acest rol revenind autorităților publice (paragr. 62 în ECJ 2012). Curtea Europeană a dat de înțeles[21] că lipsirea unui evazionist de scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare este permisă. În speța[22] *Federation of Technological Industries and Others,* Curtea a statuat că un agent economic care a cunoscut că tranzacționa cu un evazionist va suporta plata TVA-ului împreună cu acel evazionist pentru reaua sa credință. Cazurile[23] *Livewire* şi *Olympia* sunt primele care au ajuns la Tribunalul de Primă Instanță. Speța *Halifax*[24] a fost de asemenea importantă.

Jurisprudența austriacă[25], în ceea ce priveşte frauda „carusel", este rară. Totuşi, Tribunalul Independent al Taxelor din Austria (2009), în soluționarea unui caz de fraudă „carusel" între o companie din Austria şi o companie din Cipru având ca obiect hardware de calculator, a făcut referire la speța ECJ 2006a prezentată mai sus, invocând lipsirea evazioniştilor de scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare. Curtea a motivat decizia afirmând că distribuitorul trebuia să ştie că piața componentelor de calculatoare este predispusă la fraudă „carusel" şi prin faptul că nu a luat destule precauții pentru a se feri de tranzacțiile cu un evazionist. Deşi nici Curtea Europeană nu detaliase sintagma „precauții rezonabile", această a considerat că decizia curții austriece este greşită, motivând: distribuitorul era un agent economic nou înființat, care nu dispunea decât de un singur manager şi de un singur angajat. Mai mult, existau şi agenți economici tampon, care s-au ocupat mai mult decât distribuitorul de exportul produselor.

Înafară de speța expusă mai sus[26], au existat controverse şi asupra unor erori procedurale făcute de o prima instanță în cazul unei fraude având ca obiect taxa pe valoarea adăugată. Cu toate acestea, Curtea Administrativă Austriacă a ajuns la concluzia că legislația Uniunii Europene nu putea fi aplicată în acel caz întrucât faptele din speță avuseseră loc înainte ca Austria să adere la Uniunea Europeană[27].

Jurisprudența germană asupra fraudei „carusel", comparată cu cea existentă în Austria, este mare. Într-unul din cazuri, o companie germană vinde *en gros* cauciucuri unei companii belgiene, printre care şi compania D. Această companie nu se mai ocupase decât în tranzacții cu zahăr, dulciuri şi ciocolată. Pentru a-şi lua toate precauțiile necesare, distribuitorul de cauciucuri a încercat să verifice codul TVA de mai multe ori, fără succes. Firma D nu avea vreun angajat, iar managerul era un „om de paie". Această firmă era interpusă pentru a realiza frauda. Bazându-se pe speța *R* al ECJ 2010, Curtea Fiscală Germană a statuat că o tranzacție intracomunitară este lipsită de scutirea de TVA dacă facturile emise de un agent economic sunt mincinoase pentru a masca o evaziune fiscală. Motivarea a fost următoarea: firma D nu se mai ocupase decât în tranzacțiile cu dulciuri, aceasta nici nu avea vreun angajat, iar managerul ei nici măcar nu luase legătura cu vreo persoană din cadrul firmei de distribuție.

Un alt caz, V R 30/10, este similar. O firmă cumpăra produse de la două companii diferite, în timp ce şi el făcea livrări intracomunitare în Italia şi Austria. Această firmă era o verigă din frauda „carusel". Astfel, distribuitorul, deşi nu a ascuns identitatea cumpărătorului, ştia faptul că acesta era vinovat de evaziune fiscală în statul în care activa. Curtea Europeană nu a făcut referire la acest lucru, a argumentat Curtea Fiscală Germană (paragr. 24, 2011). Deşi se putea[28] face referire la speţele *Optigen* şi *Kittel*, se putea considera că situația în cazul livrărilor intracomunitare este diferită, ori cele două speţe făceau

[21] S. Pfeiffer şi P. Semerád, op.cit., p. 6.
[22] M. Tumpel, *A hybrid VAT system in the European Union*, 2007, p. 3, găsit în: http://www.law.nyu.edu (accesat pe data de 09.04.2016).
[23] R. Hill, *HMRC v. Livewire Telecom Ltd; HMRC v. Olympia Technology Ltd [EWHC] 15 (Ch),* în *De Voil Indirect Tax Intelligence, Issue 153*, p. 1 (accesat pe data de 09.04.2016).
[24] Capusan, Tudor Vidrean, *Drept deducere TVA. Fraudă fiscală. Sarcina probei. Probe în procesul fiscal*, găsit în: http://www.costas-negru.ro (accesat pe data de 09.04.2016).
[25] S. Pfeiffer şi P. Semerád, op.cit., p. 6.
[26] S. Pfeiffer şi P. Semerád, op.cit., p. 6.
[27] A se vedea Curtea Administrativă Supremă a Austriei, 30 septembrie, 2007/13/0068.
[28] S. Pfeiffer şi P. Semerád, op. cit., p. 7.

referire la tranzacţii între două companii din acelaşi stat. S-a hotărât până la urmă că distribuitorul nu se mai poate folosi în cazul astă de principiul[29] „aşteptărilor legitime", al certitudinii legale şi al neutralităţii.

Un caz din jurisprudenţa cehă[30] ne prezintă situaţia unui Birou de taxe, care în 2009 l-a taxat în plus pe reclamant pentru lunile mai, iunie, iulie, octombrie şi noiembrie, refuzând să-i recunoască dreptul la deducerea TVA-ului pentru o livrare intracomunitară către INTOZ Ltd. Kadan. Pârâtul s-a apărat spunând că reclamantul nu a putut dovedi că a făcut o tranzacţie intracomunitară. Reclamantul a adus ca probe facturi, inventarul bunurilor, carduri de la depozit, adeverinţe de plată şi mărturia unui administrator al firmei INTOZ Ltd. Kadan. De asemenea, mai făcuse tranzacţii şi cu alţi operatori economici. Curtea Regională din Hradec Kralove (Af 43/2010-31, 21 aprilie 2010) a respins apărarea pârâtului, motivând că reclamantul a probat prin facturi, bonuri de predare, evidenţă de vânzare, evidenţă contabilă şi prin mărturia administratorului firmei INTOZ.

Pârâtul a făcut apel, lucru justificat pentru că nici instanţa precedentă nu primise adeverinţa de plată de la operatorii economici cu care reclamantul mai declarase că făcuse tranzacţii şi nici bonurile de predare-primire nu au mai fost prezentate. Curtea Supremă de Justiţie, secţia de contencios administrativ, a observat că martorul a spus că plăţile făcute de reclamant au fost în bani şi uneori reclamantul îi dădea un avans din bunuri, bunuri cărora reclamantul ulterior nu le solicita preţul. Acest lucru era de măsură a exclude credibilitatea în ceea ce priveşte registrele reclamantului. Al doilea lucru avea legătură cu transporturile: funcţionarul de la Biroul de Taxe solicitase de la reclamant numele şoferilor şi numărul de înmatriculare a maşinii. Reclamantul a refuzat să spună acest lucru referindu-se la normele care trebuie respectate în livrarea unor produse. Cu toate acestea, erau diferenţe între declaraţiile martorului şi cele ale reclamantului. Martorul a declarat că transportul era asigurat de furnizorii lui, pe când într-o declaraţie din 2007 spusese că în anul 2003 şi 2004 transportul a fost făcut de către şoferul firmei INTOZ Lt. Kadan. Curtea Administrativă a trebuit să decidă dacă acestea erau cu adevărat tranzacţiile la care făcea referire reclamantul când cerea deducerea TVA-ului.

Un al doilea caz ceh[31] ne prezintă un reclamant care cere o returnare a TVA-ului plătit în anul 2000, întrucât a plătit peste suma necesară. Reclamantul a depus spre inspecţie un contract încheiat cu J.Z. făcut în mai 2000. Cu toate acestea, nu a putut dovedi transportarea vreunui bun. De asemenea, s-a descoperit că J.Z. nu avea acest document în registre. Acesta a şi recunoscut că nu a făcut nici o tranzacţie cu reclamantul, că nu a emis nici o factură, nici o ofertă de contract şi nici un contract. Reclamantul a recunoscut că nu cu acea persoană a negociat tranzacţia. Funcţionarul responsabil cu colectarea taxelor nu a recunoscut documentul. S-a mai statuat că reclamantul nu a dovedit că J.Z. i-a făcut o tranzacţie. Astfel, fiindcă nu era posibil a se afla cine a emis documentul şi cum era nesigur dacă era un plătitor de TVA sau nu, condiţia pentru deducerea TVA-ului pentru livrări intracomunitare nu a fost satisfăcută. Statul nu are în acest caz nici o îndatorire de înapoiere a sumei de bani pe care reclamantul o plătise pentru TVA.

Curtea Regională afirmase că nu a fost nici o tranzacţie între reclamant şi J.Z. şi că nu autorităţile au îndatorirea să afle cu cine a tranzacţionat reclamantul şi astfel să-i recupereze suma de bani pierdută. Oricum, reclamantul nu se asigurase că tranzacţia nu era o înşelătorie. Nu verificase identitatea celeilalte părţi astfel că nici măcar nu a putut să declare vreo informaţie cu privire la ea. Astfel, reclamantul nu poate fi considerat o persoană de bună-credinţă, care a luat toate măsurile rezonabile pentru a afla identitatea părţii cu care tranzacţiona. De altfel, această soluţie este în acord cu spețele *Optigen* şi *Kittel.*

Soluţii propuse pentru combaterea fraudei „carusel"

Conform doctrinei cehă, soluţiile date pentru contracararea fenomenului fraudei „carusel" pot fi de două tipuri[32]: fie nu presupun modificarea Directivei privind TVA-ul, fie presupun modificarea ei. Printre

[29] S. Pfeiffer şi P. Semerád, op. cit., p. 7 (nu sunt sigur dacă traducerea este corectă): „VAT principles of protection of legitimate expectations, legal certainty and neutrality".
[30] *Ibidem.*, p. 8.
[31] *Ibidem.*, p. 9.
[32] *Ibidem.*, p. 10.

cele din prima categorie o putem aminti pe cea care presupune utilizarea tehnologiei informației pentru echilibrarea TVA-ului pe *input* şi pe *output.* Prin identificarea vânzătorului şi a cumpărătorului prin mijloace electronice, tranzacția va fi efectuată fără TVA atâta timp cât se va demonstra că destinatarul este un plătitor de taxe. O altă părere emisă consideră că atât destinatarul, cât şi distribuitorul, ar trebui să plătească TVA. Astfel, ar deveni greu, dacă nu imposibil, să mai existe fraudă „carusel". Alți autori au propus un mod de examinare specială a tranzacțiilor sau[33] un mai bun schimb de informații.

Ca făcând parte din a doua categorie de soluții amintim de propunerea generalizării[34] taxării inverse, care se pare că a dat rezultate bune[35] în materia construcțiilor. Austriei[36] i s-a refuzat de către Comisie aplicarea unei astfel de generalizări în 2005. În 2012, şi Franța[37] a cerut implementarea taxării inverse pentru livrările interne de gaz şi energie electrică între persoane impozabile şi pentru serviciile de telecomunicații, tocmai pentru a combate frauda de tip „carusel". Cu aceeaşi ocazie, şi Germania şi Austria au solicitat o derogare care să le permită introducerea mecanismului taxării inverse pentru gaz şi pentru energie electrică, şi pentru aceleaşi motive. Comisia a concluzionat că cererile celor trei state nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 395 din Directiva TVA şi că ar avea un impact negativ considerabil asupra altor state membre şi asupra pieței interne în ansamblu. Comisia s-a opus cererilor de derogare înaintate de cele trei state, deşi consideră propice includerea gazului, a energiei electrice şi a serviciilor de telecomunicații în lista bunurilor şi serviciilor în curs de negociere cu privire la aplicarea sau nu a taxării inverse. În anul 2014[38], Estonia a formulat o cerere de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA pentru a se permite taxarea inversă în ceea ce priveşte pietrele prețioase, datorită unei posibile fraude „carusel", însă Comisia a respins derogarea din cauza lipsei de cercetări preliminare asupra acestei evaziuni. În acelaşi an[39], Ungariei i s-a refuzat o cerere similară, având legătură cu zahărul tranzacționat în cantități mai mari de 200 de kg.

Pentru Uniunea Europeană, taxarea inversă reprezintă excepția. Comisia Europeană îşi argumentează[40] poziția spunând că un distribuitor va aplica aceleaşi reguli indiferent de faptul aflării partenerului de afaceri în acelaşi stat sau nu. Distribuitorul nici nu va mai fi obligat să verifice dacă celălalt agent economic are posibilități financiare mulțumitoare din punctul de vedere al achitării taxelor şi nici nu va mai fi necesar să păstreze documente cu privire la tranzacții. Sistemul de taxare conform țării de origine a fost propus de raportul Newmark, în 1962, şi a rămas regula generală la nivelul Uniunii de atunci. Propuneri s-au făcut şi în legătură cu momentul taxării[41] deşi acestea n-au avut vreo influență asupra sistemului legal european.

Unele state[42] au cerut aprobarea Consiliului European şi au şi obținut-o pentru a implementa o serie de noi proceduri la nivelul tranzacțiilor, în care operatorii economici vor trebui să ofere mai multe informații autorităților publice. S-a mai propus[43] un sistem de taxare hibrid, în care să se utilizeze taxarea inversă doar pentru produsele al căror preț întrec un anumit prag. Germania propune[44] acest lucru în 2006, însă a fost criticată de Comisie pentru greutățile ce vor reveni asupra operatorilor economici oneşti, care

[33] A se vedea Directiva Consiliului European 2008/117/EC din 16 decembrie 2008, care modifică Directiva 2006/112/EC.
[34] A se vedea şi E. Voinea, *Pentru ce operatiuni poti aplica taxarea inversa in 2014?*: http://www.avocatnet.ro (accesat pe data de 09.04.2016). La data de 1 ianuarie 2014 în România existau şase categorii pentru care se putea aplica taxarea inversă.
[35] M. Tumpel, op.cit., p. 8.
[36] *Ibidem.*
[37] *Comunicare a Comisiei către Consiliu – în conformitate cu articolul 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului*, p. 2, găsit în: http://ec.europa.eu (accesat pe data de 09.04.2016).
[38] *Ibidem.*
[39] *Ibidem.*
[40] International VAT Association, *Combating VAT fraud in the EU – the way forward*, 2007, Bruxelles, p. 15, găsit în: http://practicenet.ie (accesat pe data de 09.04.2016).
[41] S. Pfeiffer şi P. Semerád, op.cit., p. 11.
[42] M. Tumpel, op.cit., p. 3.
[43] *Ibidem.*, p. 1.
[44] *Ibidem.*, p. 16.

vor fi nevoiți să verifice buna-credință a celor cu care fac tranzacții. Se pare că propunerea[45] Austriei nu a avut aceleași defecte ca cea a Germaniei.

La propunerea implementării sistemului de taxare inversă, Comisia Europeană a afirmat[46] că trebuie să se răspundă la două întrebări:

1. câtă certitudine este că operatorii economici vor aplica acest sistem cu bună-credință?;
2. care sunt avantajele și costurile implementării acestui sistem?

Comisia Europeană[47] a cerut statelor să respecte o serie de patru măsuri dacă doresc să amendeze sistemul actual al TVA-ului:

1. reducerea considerabilă a posibilităților de fraudare și de asemenea prevenirea unor noi metode de fraudare;
2. să nu se creeze o îngreunare a procedurilor administrative atât pentru agenții economici, cât și pentru autorități;
3. asigurarea neutralității taxelor;
4. asigurarea, într-un stat membru, a unui tratament nediscriminatoriu atât pentru operatorii economic locali, cât și pentru cei din alt stat membru.

Eurojust[48] propune: armonizarea tarifelor excesive, o pregătire de specialitate care să vizeze combaterea acestui tip de fraudă pentru autorități, mecanisme de control specializate, schimb de informații mai bun între state (inclusiv prin sprijinul Eurojust), armonizarea dintre sistemele de taxare ale statelor membre, colaborarea autorităților publice ale statelor membre cu Eurojust, Europol și OLAF.

După Financial Action Taxing Force (FATF)[49], combaterea acestui tip de fraudă se poate face prin:

- ridicarea gradului de informare la nivel global;
- acordarea asistenței instituțiilor în identificarea și în confiscarea sumelor provenite din frauda „carusel";
- asigurarea interacțiunii dintre sectorul reglementat, organele de drept, organele judiciare și organele internaționale competente;
- aplicarea procedurilor de cunoaștere a clienților recomandate de FATF;

De asemenea[50], Regulamentul nr. 904/2010 privind cooperarea administrativă și combaterea evaziunii taxei pe valoare adăugată, pun la dispoziția statelor membre o serie de instrumente pentru a le permite să facă schimb de informații privind colectarea TVA și preîntâmpinarea fraudei fiscale:

- schimbul de informații la cerere, prin care o autoritate competentă trimite o cerere de informații și anchetă administrativă, în format electronic, în atenția altui stat membru, care are la dispoziție trei luni pentru a răspunde;
- schimbul de informații fără o solicitare anterioară, prin care statele membre schimbă informații, dintr-o listă prestabilită, la fiecare trei luni;
- accesul automat la anumite date privind operatorii intracomunitari și la tranzacțiile înregistrate în bazele naționale de date, prin platforma electronică securizată VIES (VAT Information Exchange System);
- cererea de notificări administrative, prin care statele membre pot solicita altor state comunitare să notifice solicitantului toate instrumentele și deciziile privind aplicarea legislației în materie de TVA.

---

[45] M. Tumpel, op.cit., p. 16.
[46] *Ibidem.*, p. 4.
[47] M. Tumpel, op.cit., p. 3.
[48] *Eurojust News, nr. 14/martie, 2014*, găsit în: http://www.eurojust.europa.eu (accesat pe data de 09.04.2016).
[49] L. Ivan, *Fenomenul fraudei de tip carusel privind taxa pe valoare adăugată,* în *Revista teoretico-științifică, nr. 3/2014,* p. 165.
[50] *Ibidem.*

Persoanele cu funcții oficiale din statele membre pot fi prezente la sediile administrative ale altor state membre şi pot lua parte la anchetele administrative derulate în alte state membre. De asemenea, statele membre au posibilatea să facă controale simultane.

Sistemul Eurofisc[51] permite ca statele membre să realizeze un schimb de informații în vederea detectării schemelor de fraudă, încă din faze incipiente. Acest sistem se compune din trei domenii operaționale (în care statele membre realizează schimbul de informații, la nivel general) şi dintr-un observator TVA (în care statele membre fac schimb de informații şi de bune practici asupra tendințelor în materie de fraudă fiscală).

Europol are de asemenea un rol important în combaterea fraudei „carusel". De exemplu, operațiunea Archimedes[52] (care a avut loc între 15 şi 23 septembrie 2014) a reuşit, printre altele, să demascheze mulți evazioniști care se foloseau de acest tip de fraudă. Pe data de 3 martie[53], autoritățile germane şi olandeze, ajutate de Europol şi Eurojust, au demascat o grupare responsabilă de fraudarea statelor mebre ale Uniunii cu o sumă de aproximativ 150 de milioane de euro. Nouă persoane au fost arestate şi 26 de clădiri au fost cercetate. Pe programul de acțiune al Europol-ului[54] din 2015 se află şi frauda „carusel".

În anul 2006[55], Comisia a emis o comunicare către Parlamentul European şi către Comitetul Economic şi Social European asupra necesității elaborării unei strategii coordonate care să ajute la lupta contra fraudei fiscale. Comisia propune cooperarea administrativă între state, sprijin pentru recuperarea economică şi o mai bună cooperare cu țări care nu sunt membre ale Uniunii Europene. Statele membre ar trebui să ia măsuri împotriva evazioniştilor, chiar dacă dauna nu îi afectează pe ei.

Frauda cu TVA[56] a atras noi măsuri legislative la nivel european. Consiliul European a adoptat două directive care să permite o mai bună contracarare a acestui fenomen. Chiar şi înainte, art. 199 din Directiva 2006/112/CE stipula o listă limitativă de bunuri sau servicii asupra cărora statele puteau aplica taxarea inversă (printre ele, se afla şi serviciul construcțiilor). Art. 119a prezenta o listă de bunuri care, până la data de 30 iunie 2015, puteau fi taxate invers pentru o perioadă de cel mult doi ani. Una dintre noile directive o amendează pe cea veche: statele membre vor putea aplica taxarea inversă la anumite bunuri sau servicii care sunt predispuse la evaziune fiscală, cum ar fi telefoanele mobile, consolele de jocuri video, laptopuri sau tablete.

A doua directivă introduce Quick Reaction Mechanism (QRM); astfel, acum există art. 199b la Directivă. Această procedură oferă posibilitatea statelor membre să aplice taxarea inversă la anumite bunuri sau servicii pentru scurte perioade de timp sub o procedură accelerată. Astfel, dacă Comisia nu găseşte nimic de obiectat la cererea introdusă de un stat membru pentru implementarea taxării inverse, trebuie să îl anunțe de aceasta pe respectivul stat membru în cel mult o lună. Însă ambele directive nu pot fi aplicate decât până în 2018. După acest timp, se va face o evaluare pentru a se şti exact dacă aceste proceduri pot da rezultate sau nu. Consiliul a insistat pe faptul că aceste directive nu înseamnă o generalizare a taxării inverse.

Considerăm că dintre soluțiile expuse mai sus, cea mai bună şi sigură este o colaborare internațională strânsă, luând în considerare că şi acest tip de evaziune fiscală presupune tranzacții la nivel internațional. O bună colaborare între state poate fi asigurată prin instituții cum sunt Eurojust sau Eurofisc, instituții a căror singură menire ar fi de a menține relații bune între statele membre ale Uniunii Europene. Credem de asemenea că o uniformizare a sistemului de taxe şi impozite al fiecărui stat membru ar fi o metodă bună de

[51] L. Ivan, op. cit., p. 165.
[52] *Europol. Operation Archimedes.Infographic general*., găsit în: https://www.europol.europa.eu (accesat pe data de 09.04.2016).
[53]Europol, *Major Europe-wide VAT fraud network busted with the support of Europol and Eurojust*, găsit în: https://www.europol.europa.eu (accesat pe data de 09.04.2016).
[54] *Europol Work Programme 2015*, Haga, 31 decembrie 2014, găsit în: https://www.europol.europa.eu (accesat pe data de 09.04.2016).
[55] S. Pfeiffer şi P. Semerád ,op.cit., p. 11.
[56] S. Pfeiffer şi P. Semerád, op.cit., p. 12.

a combate frauda „carusel”, însă nu trebuie să se uite diferențele economice ale fiecărui stat membru, astfel încât interesele acestora să nu fie afectate. Mult-discutata taxă inversă ar fi o soluție; deşi s-ar putea să reducă frauda de tip „carusel”, va îngreuna procedura administrativă. Cu toate acestea, s-ar putea ca un sistem hibrid să funcționeze.

Bibliografie:

- *Codul fiscal şi normele metodologice de aplicare*, Universul Juridic, Bucureşti, 2014.
- Ivan, L., *Fenomenul fraudei de tip carusel privind taxa pe valoare adăugată*, în *Revista teoretico-ştiinţifică, nr. 3/2014*, pp. 162-166
- Pătroi, D., *Frauda de tip carusel privind taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacţiilor intracomunitare*, în *Curierul fiscal nr. 10/2008*.
- *Idem, Formele de manifestare ale fraudei de tip carusel prin raportare şi la noile prevederi ale Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 34/2009*, în *Curierul fiscal nr. 5/2009*.
- Pătroi, D.; F. Cuciureanu şi A. Benta, *TVA naţional vs. intracomunitar. Cazuri şi necazuri*, Editura C.H. Beck, Bucureşti, 2013.
- Pfeiffer, S. şi P. Semerád, *Missing trader fraud in european VAT*, în *MENDELU Working Papers in Business and Economics 41/2013*.
- Rizea, M. *Politici şi strategii de prevenire a evaziunii fiscale în context european*, Universitatea „Lucian Blaga", Sibiu, 2011.

Webografie:

- Capusan, Tudor Vidrean, *Drept deducere TVA. Fraudă fiscală. Sarcina probei. Probe în procesul fiscal*, găsit în: http://www.costas-negru.ro/drept-deducere-tva-frauda-fiscala-sarcina-probei-probe-procesul-fiscal-2/ (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Combaterea fraudei şi a evaziunii fiscale. Contribuţia Comisiei de la reuniunea Consiliului European din data de 22 mai 2013*, găsit în: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_ro.pdf (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Comunicare a Comisiei către Consiliu în conformitate cu articolul 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului*, Bruxelles, 2013, găsit în: http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2013/RO/1-2013-317-RO-F1-1.Pdf (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Comunicare a Comisiei către Consiliu în conformitate cu articolul 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului*, Bruxelles, 2014, găsit în http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/files/download/082dbcc5452b1484014588e1962e3f33.do (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Comunicat de presă. Cea de a 3205-a reuniune a Consiliului. Afaceri economice şi financiare*, Bruxelles, 4 decembrie 2012.
- Enache, R., *Cinci moduri prin care evazioniştii păcălesc statul: cele mai populare metode de evaziune cu TVA*, găsit în: http://www.wall-street.ro/slideshow/Legal-Business/139469/evaziune-fiscala-tva-frauda-scheme.html?full (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Eurojust News, nr. 11/martie, 2014*, găsit în: http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/corporate/newsletter/Eurojust%20News%20Issue%2011%20%28March%202014%29%20on%20MTIC%20fraud/EurojustNews_Issue11_2014-03-EN.pdf (accesat pe data de 09.04.2016).
- Europol, *Major Europe-wide VAT fraud network busted with the support of Europol and Eurojust*, găsit în: https://www.europol.europa.eu/content/major-europe-wide-vat-fraud-network-busted-support-europol-and-eurojust (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Europol. Operation Archimedes. Infographic General*, broşură găsită în: https://www.europol.europa.eu/ (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Europol Work Programme 2015*, Haga, 31 decembrie 2014, broşură găsită în: https://www.europol.europa.eu/ (accesat pe data de 09.04.2016).
- Hill, R., *HMRC v. Livewire Telecom Ltd; HMRC v. Olympia Technology Ltd [EWHC] 15 (Ch)*, în *De Voil Indirect Tax Intelligence, issue 153*, 2009, găsit în:

http://1exagu1grkmq3k572418odoooym.wpengine.netdna-cdn.com/wpcontent/uploads/2009/02/HMRCvLivewire-DeVoilRHFeb2009 (accesat pe data de 09.04.2016).

- International VAT Association, *Combating VAT fraud in the EU – the way forward*, Bruxelles, 2007, găsit în: http://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf (accesat pe data de 09.04.2016).
- *Livrări intracomunitare şi achiziţii intracomunitare de bunuri*, broşură găsită în: www.mfinanțe.ro
- Tumpel, M., *A hybrid VAT system in the European Union*, 2007, găsit în: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/tumpelpaper.pdf (accesat pe data de 09.04.2016).
- Voinea, Elena, *Pentru ce operatiuni poti aplica taxarea inversa in 2014?*, găsit în: http://www.avocatnet.ro/content/articles/id_35929/Pentru-ce-operatiuni-poti-aplica-taxarea-inversa-in-2014.html (accesat pe data de 09.04.2016).